

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

NUM-CONSULTA	V1038-15
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	06/04/2015
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 69; 70; 89-Cinco; 119; 119 bis; 141; 143; 144; 147-
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La consultante es una agencia de viajes que vende en nombre propio a empresas y consumidores finales alemanes servicios de viajes compuestos por alojamiento en hoteles, transportes, restaurantes, alquiler de vehículos, guías turísticos y servicios accesorios a los mismos.</p> <p>En ocasiones estos servicios los presta en el marco de un evento o congreso empresarial a una empresa alemana o a una agencia de viajes alemana que actúa como intermediaria en nombre propio.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1º Aplicación y, en su caso, renuncia, del régimen especial de las agencias de viajes.</p> <p>2º Tributación de los servicios ofertados cuando se renuncia a la aplicación del REAV y confirmación que la renuncia será posible con independencia del lugar donde se encuentra establecido el cliente.</p> <p>Sujeción de las operaciones al Impuesto sobre el Valor Añadido.</p> <p>3º Deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización del viaje.</p> <p>4º Facturación de las operaciones.</p> <p>5º Declaración de las operaciones en el modelo 349 y en los modelos de declaración-liquidación 303 y resumen anual 390, en el caso de renuncia a la aplicación del régimen especial cuando las operaciones se localizan fuera del territorio de aplicación del Impuesto.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- El capítulo VI del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), artículos 141 a 147, regula el régimen especial denominado "de las agencias de viajes" que ha sido modificado por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre).</p> <p>De conformidad con lo dispuesto en el apartado uno del artículo 141 de la Ley 37/1992, el régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:</p> <p>“Uno. El régimen especial de las agencias de viajes será de aplicación:</p> <p>1.º A las operaciones realizadas por las agencias de viajes cuando actúen en nombre propio respecto de los viajeros y utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.</p> <p>A efectos de este régimen especial, se considerarán viajes los servicios de hospedaje o transporte prestados conjuntamente o por separado y, en su caso, con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos.</p> <p>2.º A las operaciones realizadas por los organizadores de circuitos turísticos y cualquier empresario o profesional en los que concurran las circunstancias previstas en el número anterior.”</p> <p>En consecuencia, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes a las prestaciones de servicios objeto de consulta cuando constituyan un servicio de viajes compuesto necesariamente por un único servicio principal de alojamiento o de transporte, o</p>

por un **servicio** de transporte y/o alojamiento prestado conjuntamente con otros servicios accesorios o complementarios de los mismos.

Por lo que se refiere al carácter accesorio o complementario de los referidos servicios en relación con los demás que componen el **servicio** de viajes, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, asunto C/111/05, se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

Señala el Tribunal en la primera de dichas sentencias lo siguiente:

“30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del **servicio** principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24.”.

La sentencia de 29 de marzo de 2007, por su parte, señala que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí. En concreto dispone lo siguiente:

“22. Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el cliente varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas CPP, apartado 29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20).

23. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22).

(...)

25. De ello se desprende, por una parte, que todos los elementos que integran la operación de que se trata en el litigio principal resultan necesarios para llevarla a cabo y, por otra parte, que están estrechamente vinculados entre sí. En estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, el cable de fibra óptica y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación (véase, por analogía, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 24).”.

De acuerdo con estos criterios, entre otras, en contestaciones a consultas con número de referencia 0098-01, 1767-03 y V1367-08, de fechas 19/01/01, 30/10/03 y 02/07/08, respectivamente, se concluyó que los servicios prestados en operaciones semejantes a las que son objeto de consulta constituían prestaciones diferentes, unas sometidas al régimen especial de agencias de viajes y otras relacionadas con **organización** de congresos.

No obstante, atendiendo a los mismos criterios, se convino, entre otras, en la contestación a consulta número de referencia V0609-11, de fecha 11/03/11, que los servicios de **organización** de congresos suelen componerse de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación.

De acuerdo con este último razonamiento, cuando el empresario o profesional que presta un **servicio** de **organización** del congreso o **evento** empresarial al promotor, tenga o no la consideración de agencias de viajes, incluya entre sus prestaciones algún **servicio** de alojamiento o transporte, parecería artificial excluir de este **servicio** único compuesto por una pluralidad de elementos íntimamente ligados aquellas prestaciones de servicios de transporte o de alojamiento que sean accesorias, pero complementarias, del propio **servicio** único de **organización** del congreso o del **evento** empresarial.

En estas circunstancias, estos servicios de alojamiento o transportes prestados por el organizador del **evento** no estarían sometidos al régimen especial de las agencias de viajes sino que se incluirían dentro de los que componen la prestación de servicios única que estará

sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entienda realizada en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este criterio ha sido recogido en las consultas de este Centro Directivo con número de referencia V2393-13 y V2946-13 de fechas 17/07/2013 y 2/10/2013 y, más recientemente, entre otras, en la consulta vinculante V3331-14, de 15/12/2014, en la que se señalan una serie de ejemplos de lo servicios compresivos de un **servicio** complejo de **organización** de ferias, congresos o eventos empresariales.

De esta forma, cuando la agencia de viajes, o cualquier otro empresario o profesional, preste servicios de **organización** de ferias, congresos o eventos empresariales, el **servicio** tendrá la consideración de un **servicio** único de **organización** de los referidos servicios empresariales.

No obstante, deberá tenerse en cuenta que, cuando la consultante, o cualquier otro empresario o profesional, se limite a prestar de forma aislada e independiente, uno o varios de los servicios que componen el **servicio** complejo de **organización** de ferias, congresos, o eventos empresariales y, en general, cuando los servicios prestados no puedan calificarse por sí solos de servicios complejos de esta naturaleza, atendiendo a los criterios señalados, entre otras, en la consulta vinculante V3331-14, de 15/12/2014, cada prestación de servicios quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido de manera independiente, según las normas que le sean aplicables.

En todo caso, al **servicio** de viajes correspondiente al **servicio** de alojamiento en hoteles, transportes, restaurantes, alquiler de vehículos, guías turísticos y servicios accesorios a los mismos, descritos en el texto de la consulta o, en general, cuando la consultante, o cualquier otro empresario o profesional realice la prestación de un **servicio** de viajes compuesto por servicios de alojamiento y, o, transporte, conjuntamente con servicios de ocio como visitas, guías turísticos, servicios de restaurantes y actividades recreativas en el marco del cual de forma, accesoria o complementaria se vaya a realizar alguna actividad relacionada con la empresa que lo contrata, será de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes.

2.- Por otra parte, en relación con la localización de las operaciones objeto de consulta, el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992, dispone que:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.”.

Por su parte, el número 7º del mismo artículo 70.Uno de la Ley dispone que también se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

“7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de **organización** de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.”.

Por su parte, el artículo 144 de la Ley del Impuesto, referente al lugar de realización del hecho imponible de los servicios a los que sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes, dispone que:

“Las operaciones efectuadas por las agencias respecto de cada viajero para la realización de un viaje tendrán la consideración de prestación de servicios única, aunque se le proporcionen varias entregas o servicios en el marco del citado viaje.

Dicha prestación se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.”.

En consecuencia, cabe diferenciar los siguientes supuestos:

La prestación de servicios única de **organización** de ferias, congresos o eventos empresariales que pueda realizar, en su caso, la consultante cuyos destinatarios sean empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la sede de la actividad económica del

destinatario del **servicio** se encuentre en dicho territorio, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en los términos señalados en el artículo 69.Uno.1º de la Ley.

Por su parte, si el destinatario no es un empresario o profesional actuando como tal, la referida prestación única se entenderá en todo caso realizada en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se preste materialmente en el mismo.

Como tal **servicio** único o complejo de **organización** de congresos o eventos, el mismo deberá comprender, de forma integral, todo lo necesario para su celebración, estando compuesto de una pluralidad de elementos estrechamente ligados y que forman una única prestación, que sean facturados de forma conjunta, como, pudieran ser entre otros: el **servicio** de localización y reserva o alquiler de locales o recintos para la celebración, contratación de pólizas de seguros y gestión de permisos administrativos, acondicionamiento y decoración del espacio, incluyendo mobiliario, **servicio** de azafatas, traducción y otros de apoyo; dirección, gestión y secretaría técnica y administrativa del congreso y gastos de estancia, manutención y transporte de los congresistas y ponentes, entre los que se puede incluir algún **servicio** recreativo como una comida o cena que no sea de trabajo o alguna visita cultural.

Será de aplicación el régimen especial de las agencias de viaje cuando un empresario o profesional, tenga o no tenga la consideración de agencia de viajes, vende en nombre propio un **servicio** de viajes compuesto por servicios de alojamiento y, o, transporte, conjuntamente con servicios accesorios o complementarios a los mismos, incluido el **servicio** de acceso o la entrada a una manifestación cultural, artística, deportiva, científica, educativas, recreativa, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluidos los congresos, mítines, conferencias, simposios y eventos de igual naturaleza, tratándose de servicios adquiridos a otros empresarios o profesionales, constituyendo una prestación única de servicios de viajes que se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

En consecuencia, los servicios de viajes prestados por la consultante cuando sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido al ser prestado por una agencia de viajes cuya sede de actividad económica está en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Con independencia de lo anterior, cuando sea de aplicación el régimen especial de las agencias de viajes, será posible que la consultante renuncie a su aplicación en los términos contenidos en el artículo 147 de la Ley 37/1992, y en el artículo 52 del Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre) que disponen respe.

En este sentido, el artículo 147 de la Ley 37/1992 establece un supuesto de no aplicación del régimen especial en los siguientes términos:

“Por excepción a lo previsto en el artículo 141 de esta Ley, y en la forma que se establezca reglamentariamente, los sujetos pasivos podrán no aplicar el régimen especial previsto en este Capítulo y aplicar el régimen general de este Impuesto, operación por operación, respecto de aquellos servicios que realicen y de los que sean destinatarios empresarios o profesionales que tengan derecho a la deducción o a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido según lo previsto en el Título VIII de esta Ley.”.

Por su parte, el artículo 52 del Reglamento del Impuesto señala, en relación con la opción por la aplicación del régimen general del Impuesto, lo siguiente:

“La opción por la aplicación del régimen general del impuesto a que se refiere el artículo 147 de la Ley del Impuesto, se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo. Dicha opción deberá comunicarse por escrito al destinatario de la operación, con carácter previo o simultáneo a la prestación de los servicios de hospedaje, transporte u otros accesorios o complementarios a los mismos. No obstante, se presumirá realizada la comunicación cuando la factura que se expida no contenga la mención a que se refieren los artículos 6.1.n) y 7.1.i) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.”.

Por tanto, será posible que la consultante renuncie a la aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, operación por operación cuando su destinatario sea un empresario o profesional que tenga derecho a la deducción o devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior será de aplicación con independencia del lugar donde se encuentre establecido el cliente de la consultante siempre que tenga la condición de empresario o profesional y tenga derecho a la deducción del IVA soportado en el territorio de aplicación del Impuesto según las normas generales de deducción y devolución contenidas en el Título VIII de la Ley.

Debe tenerse en cuenta que tratándose de clientes, empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, será posible la renuncia a la aplicación del régimen especial cuando tengan derecho a la devolución de las cuotas soportadas en dicho

territorio en virtud de lo establecido en los artículos Artículo 119 y 119 bis de la Ley que regulan el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, ni en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, respectivamente.

En este sentido, desde el 1 de enero de 2015, se ha añadido un nuevo número 3º al artículo 119 bis de la Ley 37/1992, según la nueva redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de noviembre), que dispone lo siguiente:

“3.º Por excepción a lo previsto en el número anterior, cualquier empresario y profesional no establecido a que se refiere este artículo, podrá obtener la devolución de las cuotas del Impuesto soportadas respecto de las importaciones de bienes y las adquisiciones de bienes y servicios relativas a:

(...)

– Los servicios de acceso, hostelería, restauración y transporte, vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial o profesional que se celebren en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

Debe tenerse en cuenta que la renuncia a la aplicación del régimen especial determinará para la consultante la tributación de cada prestación de servicios de manera independiente, según las normas que le sean aplicables y, en particular, en relación con el lugar de realización del hecho imponible y tipo impositivo, de tal forma que estos servicios únicamente quedarán gravados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando, conforme a las reglas contenidas en los artículos 69 a 72 de la Ley 37/1992, se entiendan realizados en dicho territorio.

En este sentido, en el ejemplo a que se refiere la consultante respecto de los servicios de viajes que presta a empresas establecidas en Alemania (sean o no agencias de viaje), cuando dichas empresas tengan derecho a la deducción o devolución del Impuesto, estando compuesto el **servicio** de viajes por un **servicio** de transporte, un alojamiento turístico y la asistencia a una feria o congreso en las Islas Baleares, la renuncia a la aplicación del régimen general del Impuesto determinará que:

El **servicio** de transporte de viajeros y sus equipajes estarán sujetos al Impuesto al tipo del 10 por ciento por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto, a tenor de lo establecido en el artículo 70.Uno.2º de la Ley 37/1992. Lo anterior será de aplicación, sin perjuicio de la exención contenida en el artículo 22.Trece del mismo texto legal para los transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del Impuesto.

Por su parte, los servicios de entrada o **servicio** de acceso a la feria o congreso y de alojamiento turístico estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido porque se prestan materialmente o, tienen lugar efectivamente, en el territorio de aplicación del Impuesto, de conformidad con lo establecido en el artículo 70.Uno, números 3º y 4º, respectivamente, estando sujetos a tributación del 10 por ciento, si se trata de la asistencia a una feria comercial.

En otro caso, cuando el **servicio** de alojamiento turístico y el **servicio** de asistencia a feria no se presten o tengan lugar en el territorio de aplicación del Impuesto no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, sin perjuicio de la tributación correspondiente, en su caso, en el Estado miembro o país tercero, donde se localice el **servicio** conforme a las referidas reglas de localización.

4.- En relación con la deducción del Impuesto, el artículo 146 de la Ley dispone que “Las agencias de viajes a las que se aplique este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley.

No obstante, no podrán deducir el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje, redunden directamente en beneficio del viajero.”.

Por su parte, en el supuesto que la agencia de viajes haya renunciado a la aplicación del régimen especial con cumplimiento de las referidas condiciones legales y reglamentarias, será de aplicación lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 98 de la Ley 37/1992, que establece que

“Cinco. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de la adquisición o importación de los bienes y servicios que, efectuadas para la realización del viaje,

redundan directamente en beneficio del viajero que se citan en el artículo 146 de esta Ley y se destinan a la realización de una operación respecto de la que no resulte aplicable el régimen especial de las agencias de viajes, en virtud de lo previsto en el artículo 147 de la misma, nacerá en el momento en el que se devengue el Impuesto correspondiente a dicha operación.”.

En consecuencia, cuando la agencia renuncie a la aplicación del régimen especial, en el momento en que se produzca el devengo de las prestaciones de servicios independientes comprensivas de un **servicio** de viajes, de conformidad con las reglas generales de devengo de las operaciones contenidas en el artículo 75 de la Ley del Impuesto, se producirá el nacimiento del derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la agencia en la adquisición de bienes y servicios a otros empresarios y profesionales que hayan sido utilizados para la prestación de los referidos servicios, con sujeción por lo demás a lo establecido en el Título VIII de la Ley para el ejercicio del derecho a la deducción por el sujeto pasivo.

5.- Por otra parte, en relación con la facturación de las operaciones, el artículo 142 de la Ley 37/1992, dispone, en relación con la repercusión del Impuesto, que “En las operaciones a las que resulte aplicable este régimen especial los sujetos pasivos no estarán obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación.”.

En este sentido, la letra n) del artículo 6.1 y la letra i) del artículo 7.1 del Reglamento de facturación establecen como mención obligatoria tanto en la factura completa y en la factura simplificada, respectivamente, lo siguiente:

n) En caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la mención «régimen especial de las agencias de viajes».

De esta forma, las facturas que documenten operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial deberán contener la expresión «régimen especial de las agencias de viajes», debiéndose entender que cuando se documente en factura una operación por la que se haya renunciado a la aplicación del régimen especial, sin perjuicio de la obligación general de comunicación por escrito al cliente de dicha circunstancia, la no consignación en factura de la referida expresión presumirá la comunicación de la renuncia por parte de la agencia de viajes al destinatario.

6.- Por último, en relación con las obligaciones formales y la declaración de las operaciones en los modelos de declaración-liquidación o declaraciones informativas del Impuesto, cuando se renuncie a la aplicación del régimen especial y los servicios, conforme a las reglas de localización, no se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, deberán ser objeto de declaración en el modelo 390 “declaración resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido”, aprobado por la orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre (BOE de 20 de noviembre) en la casilla 110 de dicho modelo, referente al volumen de operaciones, donde se anotarán “las operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo”.

Por otra parte, en relación con el modelo 349, el artículo 79 del Reglamento del Impuesto dispone que:

“Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

(....)

3.º Las prestaciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) Que estén sujetas y no exentas en otro Estado miembro.

c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.

d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

(...)”.

Por tanto, estas prestaciones de servicios no localizadas en el territorio de aplicación del Impuesto que se entiendan realizadas en otro Estado miembro deberán ser objeto de

declaración en el modelo 349 cuando constituyan prestaciones intracomunitarias de servicios, esto es, cuando el cliente de la consultante, empresario o profesional se encuentre establecido en el Estado miembro en el que, conforme a las reglas de localización, se entienda realizada la prestación de servicios correspondiente.

7.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.